

0-794063

На правах рукописи



ГРИЦУК Наталья Васильевна

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ
ПРОИЗВОДСТВЕННОГО НОРМАТИВНОГО
УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПИЩЕВОЙ
ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2010

~~58/01-61~~
25 01 10

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Миронова Ольга Алексеевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Бороненкова Светлана Ароновна
- канд. экон. наук, доцент
Лапшин Павел Валентинович

Ведущая организация - ГОУ ВПО "Нижегородский коммерческий институт"

Защита состоится 20 февраля 2010 года в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 20 января 2010 года

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715262

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. В условиях рыночной экономики, подверженной кризисным явлениям, приводящим к спаду производства, все больше внимания уделяется научным проблемам развития производственного учета. Понимаемый как часть системы управленческого учета, производственный учет имеет свое целевое значение и специфику, определяемую условиями, технологией и организацией производства конкретного предприятия. Многопрофильность производственных организаций, их разная отраслевая направленность, рассматриваемые как факторы, влияющие на организацию производственного учета, обуславливают его учетную политику, цель, задачи, ориентированность на выполнение производственных программ предприятия, использование нового методического инструментария.

Отсутствие в российском учете стандартов, определяющих основные направления и методы управленческого, а также производственного учета, усугубляет сложность его организации в современных условиях. Использование элементов нормирования, бюджетирования, организации учета затрат по центрам, выделения центров ответственности, прибыли и т.д. — является практикой применения локальных, как правило, индивидуальных мер, избираемых менеджментом производственных предприятий. Исторический опыт использования нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции мало используется в российском учете в классическом его виде. Между тем, именно этот метод в большей степени «привязан» к эффективно организованному нормативному хозяйству на предприятии. Само производство, ориентированное на использование норм и нормативов, во второй половине прошлого столетия, характеризовалось хорошо развитой системой хозяйственного расчета и самофинансирования. Думается, что положительные стороны этого опыта незаслуженно забыты в современном производственном учете. На их основе, на наш взгляд, следует развивать современный методический аппарат российского производственного учета.

Не даст, по нашему мнению, должного эффекта использование зарубежных методов: стандарт-кост, директ-костинг, таргет-костинг, ABC-метода и других, без адаптации их к организационно-технологической системе российских про-

изводственных предприятий. Проблематичной является практика соединения перечисленных методов учета с нормативным хозяйством предприятий. Поэтому вопросы методического обеспечения производственного нормативного учета являются особенно актуальными. Именно этот подход определяет каждому производственному предприятию политику экономии ресурсов, эффективность использования производственной базы, политику цен на готовую продукцию и др.

Производство продукции пищевой промышленности выделено нами для целей настоящего исследования как значимая, стратегическая задача, изучение которой с позиции организации и методической разработки производственного нормативного учета является весьма важным в условиях финансового кризиса экономики. Пищевая промышленность и сопряженные с ней отрасли, занимающиеся производством продуктов питания, играют важную роль в политической и социальных сферах управления государством, его субъектами и регионами.

Предприятия пищевой промышленности Кировской области, количество которых имеет тенденцию к снижению в последнем десятилетии, нуждаются в развитии методического обеспечения такого производственного учета, который, отражая специфику конкретного предприятия, позволил бы на основе новых научных подходов и современного инструментария учета затрат, нормирования ресурсов, использования бюджетов для контроля за материальными и производственными ресурсами, организовать принципиально новую систему учета и информационного обеспечения управления производством.

В этой связи тема исследования рассматривается нами как актуальная и своевременная.

Степень разработанности проблемы. Историческое развитие производственного учета берет свое начало с классических теорий кругооборота капитала, а также классических трудов видных ученых: А.Маршалла, А.Смита, Д.Рикардо, Дж.Кейнса, Дж.Миля, К.Маркса. За основу исследования приняты классические экономические теории, посвященные теориям товарного моделирования, рассматривающим различные технические условия производства; жизнеспособности производимого продукта; экономического анализа производства и производственных затрат.

Зарубежные авторы А.Апсчерч, К.Друри, работы которых стали классическими в области методики производственного учета, развиты и адаптированы российским экономистом И.Авсрчевым для практики отечественного управления производством.

Заслуживают особого признания в части разработки отдельных методических вопросов управленческого учета, контроля и анализа работы отечественных ученых: М.И.Баканова, П.С.Безруких, С.А.Бороненковой, М.А.Вахрушиной, Н.Д.Врублевского, К.М.Гарифулина, В.Б.Ивашкевича, А.М.Кашасва, Г.С.Клычовой, М.И.Кутера, А.Ш.Маргулиса, М.В.Мельник.

Е.А.Мизиковского, О.А.Мироновой, П.П.Новиченко, В.Н.Нестерова, В.Ф.Палия, В.И.Петровой, В.Л.Поздеева, Л.В.Поповой, Т.М.Садыковой, С.С.Сатубалдина, Я.В.Соколова, А.Е.Суглобова, В.П.Фомина, А.Д.Шеремета и других. Значительное внимание авторы уделяют вопросам методики и организации управленческого учета, классификации затрат на производство, методам калькулирования себестоимости продукции, элементам нормирования и бюджетирования.

Несмотря на обилие экономической литературы в области управленческого учета, в отечественной науке до настоящего времени нет единства взглядов ученых на "производственный учет" как на самостоятельный вид учета, необходимый российским производственным предприятиям для обеспечения стабильного роста производства.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью исследования является решение комплекса теоретических и методических вопросов развития производственного нормативного учета, а также разработка методических подходов к формированию учетно-аналитического обеспечения управления процессом производства на предприятиях пищевой промышленности.

В рамках поставленной цели выделены следующие задачи исследования:

- обосновать теоретические основы производственного учета и доказать необходимость его развития на предприятиях пищевой промышленности;
- выявить и раскрыть методологические особенности формирования учетной информации о производственном процессе;
- обосновать систему принципов организации производственного нормативного учета;
- выявить взаимосвязь производственного учета с нормированием затрат на предприятиях пищевой промышленности;
- уточнить организационные основы бюджетирования применительно к производственному учету в организациях пищевой промышленности;
- раскрыть механизм распределения затрат по центрам ответственности в организациях пищевой промышленности;
- разработать методику бюджетирования производственных затрат с элементами нормативного учета.

Область исследований. Содержание работы отвечает обозначенным в паспорте специальностей ВАК области исследования "Бухгалтерский учет и экономический анализ": п. 1.1. "Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета", п. 1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм и отраслей", п. 1.9. "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа", п. 1.12. "Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ".

Предметом исследования. Предметом исследования являются теоретиче-

ские и методологические проблемы управленческого и производственного учета и анализа, зарубежные и отечественные стандарты финансового и управленческого учета.

Объект исследования. Объектами исследования является финансово-хозяйственная и производственная деятельность предприятий пищевой промышленности Кировской области, их системы производственного учета, внутреннего контроля и методы формирования информации о процессе производства.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой исследования послужили теории кругооборота капитала, теории производства, изложенные в трудах российских и зарубежных ученых в области экономической теории, управленческого и производственного учета, внутреннего контроля и анализа производства, позволившие в результате систематизации основных идей обосновать методическое и организационное обеспечение производственного нормативного учета. Методологической основой работы послужила концепция нормативного учетно-аналитического обеспечения управления процессом производства.

В процессе исследования применялся научный аппарат экономической теории, теории бухгалтерского учета, управленческого учета и управленческого анализа, внутреннего контроля и отчетности.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и методическом решении проблемы развития производственного нормативного учета на предприятиях пищевой промышленности, направленного на повышение информативности управленческих решений.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

- дано обоснование теоретических основ, концепций производственного учета, на основе которого доказана необходимость эффективной организации и развития самостоятельных систем производственного учета на предприятиях пищевой промышленности;
- выявлены методологические особенности формирования учетной информации о производственном процессе, обусловленные спецификой производства, технологией и организацией пищевой промышленности;
- обоснована и уточнена система принципов организации производственного нормативного учета;
- раскрыта взаимосвязь производственного учета с нормированием затрат и выявлены методические особенности использования элементов нормативного учета в организациях пищевой промышленности;
- раскрыто и уточнено содержание организационных основ бюджетирования применительно к производственному учету в организациях пищевой промышленности;

- разработан механизм распределения затрат по центрам ответственности в организациях пищевой промышленности;
- разработана методика бюджетирования производственных затрат с элементами нормативного учета.

Практическая значимость исследования заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы предприятиями пищевой промышленности при организации систем производственного нормативного учета. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике работы производственных предприятий других отраслей промышленности.

Апробация результатов работы. Основные положения диссертации докладывались на всероссийских научно – практических конференциях в г. Кирове (2004, 2005), межвузовских научно – практических конференциях в г. Кирове (2006, 2008), г. Кирове – Чепецке (2007).

Рекомендации по внедрению методики производственного нормативного учета приняты в ряде предприятий пищевой промышленности Кировской области: ОАО «Кировский холодохимбинат», Лальский маслодельный завод (Кировская область), Лузский хлебокомбинат МУП (г. Луза, Кировской области).

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 9 печатных работах общим объемом 4,51 печ. листа, в том числе опубликовано в изданиях, рекомендованных ВАК, две статьи.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений и имеет следующую структуру:

Введение

1. Теоретические основы производственного нормативного учета

- 1.1. Сущность производственного учета и его роль в формировании информационного обеспечения управления производством в организациях пищевой промышленности
- 1.2. Методологические особенности формирования учетной информации о производственном процессе
- 1.3. Принципы организации производственного нормативного учета в пищевой промышленности

2. Методика и организация производственного нормативного учета в организациях пищевой промышленности

- 2.1. Взаимосвязь и методическая обусловленность формирования затрат и их нормирования в производственном нормативном учете
- 2.2. Организационные основы бюджетирования

3. Бюджетирование в системе производственного нормативного учета

- 3.1. Распределение затрат по центрам ответственности в организациях пищевой промышленности
- 3.2. Процесс бюджетирования производственных затрат и контроль за исполнением норм

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Во введении обоснованы актуальность, цель и задачи, определены методика, предмет, метод и объекты исследования.

В первой главе *"Теоретические основы производственного нормативного учета"* дано обоснование теоретических основ, концепции производственного учета, доказана необходимость развития самостоятельных систем производственного учета на предприятиях.

Понятие "производство", имеющее многогранную характеристику, тесно связано с понятиями "производственный процесс" и "производственная программа". Производственный процесс оказывает определяющее влияние на выбор оптимальной организационной структуры производственного предприятия. От производственной программы зависит конкретизация задач, решаемых специалистами и руководителями производственного предприятия, в том числе – изыскание ресурсов, необходимых для осуществления производственного процесса.

Исторически основными факторами производства выделялись: труд, земля и капитал. Множество классических трудов видных ученых посвящено содержанию факторов производства и его развитию, что выразилось в различных производственных теориях: Уильяма Петти (1623-1687), Ричарда Кантильона (1697-1734), Франсуа Кенэ (1694-1774), Анн Робер Жака Тюрго (1727-1781), Адама Смита (1723-1790), Давида Рикардо (1772-1823), Карла Маркса (1818-1883), Леона Вальраса (1834-1910), Альфреда Маршала (1842-1924) и других.

Среди теорий производства особое место занимают: теории свободной конкуренции и долгосрочных состояний; теории английской классической школы о промышленном обществе, богатстве народов, цене товара и налогообложении; теории К.Маркса о капитале, стоимости и распределении; неоклассические теории долгосрочного анализа.

Выполненный анализ отдельных положений классической теории, способствующий глубокому пониманию взаимосвязи основных факторов производства и экономического развития предприятий позволил охарактеризовать производственный процесс в организациях пищевой промышленности, являющихся объектами исследования.

В 2007 году пищевая промышленность России по данным Росстата включала около 25 отраслей, отличающихся многообразием производственных процессов (таблице 1).

Таблица 1. Динамика количества предприятий пищевой промышленности по основным отраслям, тыс. ед.

Подотрасль пищевой промышленности	2001 г.	2002г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	Динамика 2007 г. к 2001 г., %
Всего, по пищевой промышленности	13902	25392	24749	24141	22085	23305	24152	173,7
Сахарная	165	138	121	127	117	114	102	61,8
Хлебопекарная	4002	6474	6065	5529	5025	5243	5233	130,75
Кондитерская	800	1522	1364	1400	1362	1535	1541	192,6
Макаронная	148	518	541	548	442	518	476	в 3 раза
Масложировая	585	1060	1103	1170	1018	1094	1098	187,6
Спиртовая	108	201	212	233	182	181	201	186,1
Ликероводочная	171	655	660	684	536	571	534	В 3 раза
Винодельческая	245	439	411	430	384	413	388	158,3
Пивоваренная	361	636	622	586	501	515	521	144,3
Безалкогольная	375	1191	1352	1481	1376	1464	1395	в 3 раза
Крахмалопаточная	79	75	76	83	64	60	44	45,3
Флодоовощная	541	747	717	728	627	722	729	134,75
Пищеконцентратная	111	303	360	342	351	376	376	в 3 раза
Мясная	1963	3613	3455	3205	3041	3117	3121	158,9
Молочная	2054	3072	2963	2834	2665	2705	2712	132,03
Рыбная	1611	3672	3687	3633	3377	3514	3421	в 2 раза
Мукомольно-крупяная	605	1824	1819	2330	2075	2086	1852	в 3 раза
Комбикормовая	403	521	492	595	521	510	498	123,5

Отрасль в 2007 году объединяла болес 24,1 тыс. организаций, без учета малых. Общими чертами для всех пищевых производств являются:

- высокая степень непрерывности процесса, обусловленная необходимостью быстрой и своевременной переработкой сырья, преобладанием в технологии биохимических процессов обработки предметов труда;
 - тесная связь между отдельными составными частями процесса;
 - невозможность или ограниченная возможность создания промежуточных запасов незавершенного производства;
 - четкая, сравнительно небольшая постадийная расчлененность процесса;
- для подавляющего большинства пищевых отраслей сравнительно небольшая продолжительность производственного цикла.

Пищевая промышленность Кировской области представлена следующими подотраслями: хлебопекарная, кондитерская, макаронная, масложировая, парфюмерно-косметическая, спиртовая, ликероводочная, пивоваренная, производство безалкогольных напитков, плодоовощная, производство пищевых концентратов, мясная, маслосыродельная и молочная, рыбная (таблица 2).

Таблица 2. Объем продукции Кировской области по отраслям, млн. руб.

Годы	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
пищевая	4256,3	5224,9	6000,7	6802,4	7994,1	8433,5	9294,6
пищевкусовая	2004	2215,3	2569,1	2681,6	3147,3	3346,1	3566,6
хлебопекарная	1026	1009,9	1009,6	1042,3	1102,1	1136,1	1203,6
кондитерская	87,9	93,4	74,6	123,8	143,9	132,7	139,9
макаронная	32,4	40,1	69,4	23,9	15	14,3	15,7
масложировая	276,2	347,3	417,5	485,3	651,2	694,8	723,3
парфюмерно-косметическая	1,6	1,8	4,4	1,8	3,5	3,9	4,6
спиртовая	89,5	126	250,8	8,1	38,2	35,6	30,8
ликероводочная	330,2	386,9	445,3	664,7	846,9	965,5	1065,8
пивоваренная	120,3	176	239,4	257,5	267,1	277	283,4
производство безалкогольных напитков	22,8	14,4	28,9	44,3	25,4	20,6	26,8
плодоовощная	15,6	17,8	20,1	14,4	43	56	62,1
производство пищевых концентратов	1,6	1,8	9,1	15,4	11,1	9,6	10,6
мясная и молочная	2233,4	2984,8	3409,7	4090,5	4829,3	5070	5711,2
мясная	838,6	1192,9	1454,3	1755,4	1974,3	2106,2	2450
маслосырдельная и молочная	1394,8	1791,9	1955,4	2335	2855	2963,8	3261,2
рыбная	18,8	24,7	21,9	30,4	17,5	17,4	16,8

На начало 2008 года в Кировской области функционировало 394 организаций пищевой промышленности, из которых наибольшую долю занимали предприятия хлебопекарной и мясной промышленности (таблице 3).

Таблица 3. Число действующих организаций по отраслям

Годы	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
хлебопекарная	196	187	206	184	173	170	170
спиртовая	2	1	2	-	-	-	-
ликероводочная	5	5	7	10	8	7	7
мясная	159	144	145	149	140	142	143
маслосырдельная и молочная	74	75	72	73	74	74	74

Паметившийся до 2008 года в отрасли рост объемов производства организаций пищевой промышленности был обусловлен благоприятной конъюнктурой. Однако до настоящего времени в большинстве организаций отрасли не решен целый ряд проблем, связанных с управлением производственных процессов. Основными причинами неудовлетворительной работы являются недостаток оборотных средств и инвестирования, несобеспеченность предприятий качественным сырьем и его высокая стоимость, постоянное повышение цен на энергоносители, транспортные услуги, неурегулированность вопросов платежей и взаимозадолженности между поставщиками сырья, переработчиками и торговыми организациями. Все это приводит к высоким затратам на единицу выработанной продукции, снижает конкурентоспособность отечественных продуктов питания перед импортными.

Для достижения поставленных целей предприятие должно организовывать свою деятельность так, чтобы держать под контролем все технические, админист-

ративные и человеческие факторы, влияющие на качество продукции и её безопасность. Повышение эффективности работы предприятий пищевой промышленности основывается на общих для всей экономики принципах – достижении высоких результатов при наименьших затратах материальных и трудовых ресурсов.

Эффект в процессе оптимизации затрат, экономии производственных издержек и достижении лучшего финансового результата может быть получен в условиях использования норм и нормативов, учитывающих должным образом особенности специфики производства. Данное положение принято в настоящем исследовании в качестве основного аргумента для рассмотрения производственного нормативного учета в организациях пищевой промышленности.

В диссертации выявлены методологические особенности формирования учетной информации о производственном процессе, обусловленные спецификой производства, технологией и организацией пищевой промышленности.

Методологические особенности формирования учетной информации о процессе производства связаны: во-первых, с основными положениями теории производственного и нормативного учета, имеющими отношение к реализации конкретных учетных задач; во-вторых, с критериями классификации объектов учета и учетной информации, являющейся обеспечением управления этими объектами; в-третьих, с выбором учетной политики и применением основных принципов производственного учета.

Анализ отечественной и зарубежной литературы по применению методов производственного (управленческого учета) позволил сделать выводы об использовании основных принципов производственного нормативного учета применительно к организациям пищевой промышленности и определить структуру самостоятельной учетной политики.

Предложено в учетную политику для производственного нормативного учета включить четыре раздела: 1 – организационный; 2 – нормативно-технический; 3 – методический; 4 – требования к раскрытию информации в системе внутренней производственной отчетности, содержание которых рассмотрено в диссертации.

Алгоритм формирования предлагаемой учетной политики может включать следующие этапы:

1 этап – оценка и предварительный анализ системы показателей, отражаемых во внутренней производственной отчетности предприятия.

2 этап – определение стратегических приоритетов и нормирования ресурсов для выполнения программы производства и программы развития предприятия.

3 этап – разработка разделов учетной политики специалистами служб управления и производственной бухгалтерией предприятия.

4 этап – согласование проектов учетной политики производственного нормативного учета и выделение ее исполнителей.

5 этап – документальное оформление учетной политики.

6 этап – утверждение учетной политики.

7 этап – доведение до исполнителей и текущий контроль ее исполнения в процессе производственной деятельности.

8 этап – корректировка положений учетной политики, ее пересмотр в случае

необходимости.

Каждый из перечисленных этапов формирования и использования учетной политики в системе производственного нормативного учета будет иметь свою специфику в зависимости от отраслевой принадлежности производственного предприятия, технологии и организации процесса производства, ассортимента выпускаемой основной продукции, особенностей формирования нормативного хозяйства и условий его применения.

Историческая характеристика использования в России нормативного метода и анализ работ И.А.Басманова, Э.К. Гильде, А.А.Додонова, А.Ш.Моргулиса, Н.Г.Чумаченко, М.А.Вахрушиной, В.Б.Ивашкевича, и других позволили сделать вывод о том, что классическая модель нормативного метода учета затрат в организациях пищевой промышленности фактически не применялась, поскольку выделение норм и расчет их отклонений в конце месяца не приводил к эффективности принимаемых управленческих решений, нормы расхода сырья и материалов завышались, трудоемкость производства изделий не отвечала новым технологиям, что мешало мобилизации внутренних резервов хозяйства, препятствовало рациональному и эффективному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов и ослабляло контроль над уровнем расходов.

Реализация традиционных функций управления производственной себестоимостью продукции пищевой промышленности: прогнозирование и планирование себестоимости, учет затрат и калькулирование, анализ себестоимости, регулирование ее уровня, – требует соблюдения принципов производственного нормативного учета, характеристика которых приведена в работе. Выделены общие принципы:

- *первый принцип* – затраты должны быть приближены к местам их возникновения, каждый вид затрат должен быть исчислен по тому центру, в котором он возникает. В основе отношения между продукцией и затратами лежит деление затрат на прямые и косвенные, а также подразделение предприятия на центры затрат. Это положение вытекает из принципа учета "причинности" или "сопоставления затрат и доходов";

- *второй принцип* также базируется на принципе учета "причинности". В себестоимость не должны включаться неосуществленные расходы.

- *третий принцип* – отход от бухгалтерского консерватизма. В бухгалтерском учете при составлении баланса соблюдается принцип "консерватизма". Исходя из данного принципа, материалы на складе могут оцениваться по меньшей величине на основе сравнения фактической заготовительной себестоимости и рыночной цены. В рамках производственного учета этот принцип не используют, поскольку управление предприятием может получить неправильную информацию, что отрицательно повлияет на принятие соответствующих решений;

- *четвертый принцип* – в производственные затраты нельзя включать потери сверх норм;

- *пятый принцип* – в затраты отчетных периодов не включаются затраты прошлых отчетных периодов. В случае несоблюдения указанного принципа данные о затратах не будут отражать реальной величины себестоимости про-

дукции отчетного периода, что не позволит осуществлять оперативный контроль за затратами и соблюдением норм.

Общие принципы в диссертации дополнены следующими специфическими принципами производственного учета: принципом полноты отражения, принципом экономичности, принципом объективности, принципом происхождения, принципом пропорциональности, принципом отнесения затрат на единицу мощности оборудования, принципом покрытия затрат, принципом непрерывности, принципом усредненности данных, принципом достаточной точности, принципом актуальности.

Важным моментом является соблюдение принципа – условия рационального использования сырья. Поэтому предприятиями, имеющими большой производственный потенциал, реализуется политика безотходной технологии с максимальным использованием сырьевых ресурсов. В этой связи в системе производственного нормативного учета организаций пищевой промышленности на формируемые затраты оказывают влияние отраслевые особенности

Характер потребляемого сырья, способ получения готовой продукции, сложность производства, длительность производственного цикла, характер технологии сказываются на формировании нормативного хозяйства, используемого в каждой организации пищевой промышленности. Для упорядочения использования элементов нормативного учета в работе предложен внутренний стандарт, ориентированный на систему менеджмента качества и реализацию функций управления производством.

Во второй главе **"Методика и организация производственного нормативного учета в организациях пищевой промышленности"** раскрыта взаимосвязь производственного учета с нормированием затрат и выявлены методические особенности использования элементов нормативного учета в организациях пищевой промышленности.

Проведенный анализ в исследуемых организациях пищевой промышленности по элементам и статьям затрат позволил сделать вывод, что наибольший удельный вес занимают материальные затраты (таблица 4).

Таблица 4. Затраты на производство по основным экономическим элементам (% к итогу всех затрат на производство)

Промышленность или производство	Материальные затраты	Трудовые затраты	Амортизационные отчисления	Прочие затраты	Всего затрат
Сахарная	94,7	4,8	3,5	0,5	100
Масложировая	97,5	1,9	0,9	0,6	100
Спиртовая	94,4	4,5	3,2	1,1	100
Консервная	88,1	10,1	2,4	1,8	100
Хлебопекарная	88,7	10,0	1,6	1,3	100
Пивоваренная	79,8	16,6	5,9	3,6	100
Кондитерская	95,9	3,6	0,6	0,5	100
Пищевкусовая	97,2	2,0	0,6	0,8	100
Ликероводочная	92,8	5,8	1,6	1,4	100
Макаронная	93,8	5,7	0,7	0,5	100
винодельческая	94,9	3,9	2,5	1,2	100

Сырье традиционно относится к нормируемым оборотным средствам. Уточним, что к нормируемым относятся те элементы оборотных средств, минимальные запасы которых могут быть рассчитаны с достаточной степенью точности, к ненормированным – оборотные средства, минимальные запасы которых бывает сложно определить. Поэтому сырье, используемое в процессе переработки, безусловно, относится к нормируемым оборотным средствам.

В процессе нормирования запасов сырья используются разные способы: метод прямого счета, статистико-аналитический метод и метод коэффициентов. Использование названных методов при подготовке оперативных бюджетов нормируемых запасов сырья в организациях пищевой промышленности (рисунок 1) способствует разработке эффективной системы норм и нормативов.

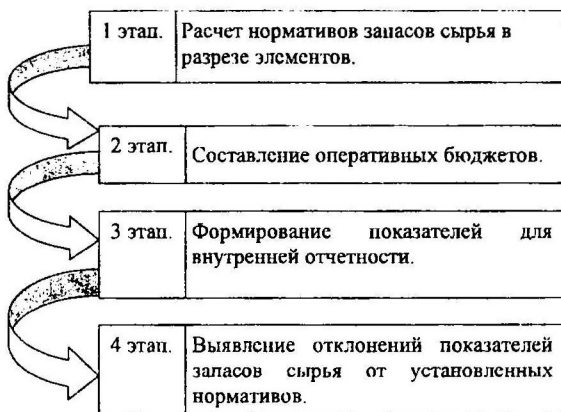


Рис. 1. Этапы подготовки оперативных бюджетов нормируемых запасов сырья и материалов

В работе даны предложения по применению плановых норм расхода сырья и материалов, нормативов использования оборудования, машин, механизмов, по своевременному учету изменений норм и оформлении извещений об изменении норм и разработке нормативных калькуляций, которые являются основой для бюджет-отчетов – производственных затрат. Для выявления отклонений фактических затрат от норм необходим классификатор причин отклонений, разработанный по всем стадиям производственного процесса. Это позволит управлять нормированием запасов и корректировать их использование в процессе производства.

В диссертации раскрыто и уточнено содержание организационных основ бюджетирования применительно к производственному учету в организациях пищевой промышленности.

Изучение проблем бюджетирования в организациях промышленной отрасли позволило выявить его особенности, связанные с использованием метода управ-

ления по отклонениям.

Путем составления бюджетов согласуется деятельность различных подразделений предприятия. На практике возможны ситуации, когда планы и отчеты подразделений в совокупности не стыкуются в соответствии с производственными программами предприятия. Поэтому бюджетирование призвано также разрешать противоречия между подразделениями на выгодной для предприятия основе. Качественно составленный бюджет обеспечивает координацию различных направлений деятельности предприятия и согласованность работы всех его подразделений. Бюджетирование возможно только при четко организованной системе передачи информации между подразделениями предприятия. Каждый сотрудник, отвечающий за определенную строку частного бюджета, должен понимать свою роль в формировании бюджета предприятия в целом.

Сравнивая фактические результаты с плановыми и нормативными данными бюджетов, можно установить, какие расходы значительно отличаются от плановых и требуют тщательного анализа. Изучаются причины отклонений, неэффективности, затем принимаются решения, обеспечивающие исправление ситуации.

Полная схема бюджетирования организации может включать все основные операционные бюджеты: продаж, производства (переработки), производственных запасов, прямых затрат на сырье и материалы, прямых затрат на оплату труда, общепроизводственных расходов, коммерческих и общехозяйственных расходов.

Бюджеты верхнего уровня могут при необходимости детализоваться на частные бюджеты: по подразделениям, цехам, направлениям деятельности. Для предприятий пищевой промышленности не следует вводить чрезмерную детализацию. Данные бюджета должны обеспечивать принятие решений, существенно влияющих на развитие производственной деятельности организации и ее финансовое благополучие. Исключение можно сделать для операционных бюджетов затрат, связанных с процессом производства основных (важнейших) видов продукции. В этом случае бюджеты могут детализоваться до стадий процесса производства, отдельных операционных циклов. Пооперационные бюджеты наилучшим образом способствуют повышению эффективности использования сырья и материалов в производстве продукции пищевой промышленности.

В третьей главе **"Бюджетирование в системе производственного нормативного учета"** разработан механизм распределения затрат по центрам ответственности в организациях пищевой промышленности, разработана методика бюджетирования производственных затрат с элементами нормативного учета.

Для исследуемого предприятия ОАО "Кировский хладокомбинат" разработана структура центров ответственности и дана их характеристика (табл. 5).

Таблица 5. Краткая характеристика центров ответственности ОАО «КХК»

Вид ЦО	Функциональность ЦО	Иерархия подчиненности	Направленность распределения затрат	База распределения
Цех мороженого	Обеспечение выпуска готовой продукции по планам и графикам	<ul style="list-style-type: none"> • заместитель директора по производству; • начальник цеха; • старший мастер; • бригадир; • рабочий. 	Затраты списываются в полном объеме на производство мороженого	-
Компрессорный цех	Поддержание необходимого температурного режима в камерах складского хозяйства и обеспечение холодом цеха мороженого и технологического цеха	<ul style="list-style-type: none"> • технический директор; • начальник цеха; • старший мастер; • бригадир; • рабочий. 	Затраты распределяются между технологическим цехом и производством мороженого (цехом мороженого)	Объем выработанного холода
Технологический цех	Обеспечение приемки грузов поступающей продукции, ее охлаждения, замораживание, хранение и выдача. Погрузка-разгрузка железнодорожного и автомобильного транспорта	<ul style="list-style-type: none"> • коммерческий директор; • начальник цеха; • старший мастер; • бригадир; • рабочий. 	Затраты распределяются между затратами по предоставлению услуг по аренде и затратами по хранению готовой продукции	Условная емкость камер
Транспортный участок	Организация бесперебойного транспортного обслуживания подразделений предприятия.	<ul style="list-style-type: none"> • технический директор; • начальник участка; • старший мастер; • бригадир; • рабочий. 	Затраты распределяются между затратами по производству, хранению мороженого и оказываемых услуг по аренде	Выручка, полученная от каждого вида деятельности
Отдел главного механика	Обеспечение технической эксплуатации технологического, весового хозяйства и остального оборудования «КХК». Осуществление технического надзора за эксплуатацией оборудования. Снабжение энергии, водой, паром и газом.	<ul style="list-style-type: none"> • технический директор; • главный механик; • старший мастер; • бригадир; • рабочий. 	Затраты распределяются между затратами по производству мороженого, оказываемых услуг по аренде	Выручка, полученная от каждого вида деятельности
Коммерческая служба	Разработка и осуществление маркетинговой политики. Организация сбыта продукции.	<ul style="list-style-type: none"> • коммерческий директор; • зам. по снабжению; • менеджер по снабжению; • кладовщик; • диспетчер. 	Коммерческие затраты не распределяются, а относятся на счет «Продажи»	-

Выделенные центры ответственности легли в основу для определения структуры бюджетной модели, главным элементом которой выделен бюджет производства. Определена взаимосвязь бюджетов производства и бюджетов затрат для применения элементов нормативного учета.

Методика производственного нормативного учета затрат с использованием элементов бюджетирования (бюджет-отчетов), реализованная в ОАО "Кировский хладокомбинат" является основой для формирования внутренней производственной отчетности. В работе предложена структура формата такой отчетности для организаций пищевой промышленности, отражена ее взаимосвязь с основными разделами производственной программы.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. *Грицук Н.В.* Теоретические основы производственного учета в организациях пищевой промышленности [Текст] / Н.В.Грицук // Журнал "Экономические науки". - 2009. - № 12(61). – 0,7 печ. л.

2. *Грицук Н.В.* Принципы организации производственного нормативного учета в пищевой промышленности [Текст] / Н.В.Грицук // Вестник университета (Государственный университет управления). - 2009. - № 35. – 0,9 печ. л.

Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов

3. *Грицук Н.В.* Бухгалтерский управленческий учет как информационная система учета [Текст] / Н.В.Грицук // Научный вестник Кировского филиала Московского гуманитарно-экономического института. № 9. Том II. – Киров: МГЭИ, 2001. – С. 60 – 61. – 0,2 печ. л.

4. *Грицук Н.В.* Понятие, структура и содержание информационно - нормативной базы [Текст] / Н.В.Грицук // Актуальные проблемы гуманитарных и экономических наук: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. – Киров: Изд-во Кировского филиала МГЭИ, 2004. – С. 76-77. – 0,12 печ. л.

5. *Грицук Н.В.* Совершенствование принимаемых решений на основе использования нормативно-справочной информации [Текст] / Н.В.Грицук // Актуальные проблемы гуманитарных и экономических наук: Материалы Всероссийской научно-практической конференции: В 2т. Т.1. – Киров: Изд-во Кировского филиала МГЭИ, 2005. – С. 210-212. – 0,2 печ. л.

6. Грицук Н.В. Нормативный метод учета в автоматизированной системе управления [Текст] / Н.В.Грицук // Актуальные проблемы современной науки и образования. Выпуск 5. – Киров: МФЮА и РУИ, 2006. – С. 124-127. – 0,12 печ. л.

7. Грицук Н.В. Организация учета затрат по нормам [Текст] / Н.В.Грицук // Научные и практические подходы к решению экономических и управленческих проблем региона: сборник статей научно-практической конференции. – Киров: ВятГГУ, 2007. – С. 28-29. – 0,2 печ. л.

8. Грицук Н.В. Возможности организации нормативного учета по изменениям норм затрат [Текст] / Н.В.Грицук // Проблемы и перспективы социально-экономического развития Кировской области: материалы внутривузовской научно-практической конференции 2 апреля 2008 года. – Киров: Изд-во ВятГГУ, 2008. – С. 7-17. – 0,63 печ.л.

9. Грицук Н.В. Управление затратами при нормативном учете в организациях пищевой промышленности [Текст] / Н.В.Грицук // Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов [Текст]: материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции 16 декабря 2009 года. – Киров: Изд-во АУ «Редакция газеты «Нива», 2009. – С.336 – 344. – 1,44 печ. л.

11-2

Автореферат

Подписано в печать 19.01 2010 г. Заказ № К1/966. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64